

GZ. RV/2009-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch ABS Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum April und Mai 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Wels hat mit Bescheid vom 11. Juli 2002 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 328,12 € sowie den Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag in Höhe von 28,44 € für den Prüfungszeitraum April bis Mai 2002 nachgefordert.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Strittig ist, ob die an die wesentlich Beteiligte gewährten Vergütungen in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind (§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967).

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuer- gesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalender- monat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrund- lage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuer- gesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2

EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1.3.2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits-Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes v. 23.4.2001, Zi. 2001/14/0052, Zi. 2001/14/0054, und v. 10.5.2001, Zi. 2001/15/0061).

Vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer werden Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter Geschäftsführer zufolge kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn nicht ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trifft, und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Entsprechend der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes steht einer Übernahme der für den Gesellschafter-Geschäftsführer erarbeiteten Grundsätze weiters nicht entgegen,

---

dass der Mehrheitsgesellschafter nicht auch handelsrechtlicher Geschäftsführer ist, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, auf welche die erstgenannte Norm verweist, auf die Eigenschaft der für die Gesellschaft tätig gewordenen Person als handelsrechtlicher Geschäftsführer nicht abstellen. Entscheidend ist für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft, welche die oben wiedergegebenen, von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten Kriterien erfüllt. Erfüllt die Beschäftigung des wesentlich Beteiligten die oben angeführten Kriterien, so kann nicht vom Vorliegen einer "gewerblichen Tätigkeit", auf die in der Berufung hingewiesen wird, ausgegangen werden.

Die wesentlich Beteiligte ist für die Bw. im Aufgabenbereich "Rechnungswesen und Controlling" tätig. Entgegen der Auffassung der Bw. bietet dieses Tätigkeitsbild der Mehrheitsgesellschafterin für die Gesellschaft ein ausreichendes Indiz für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens. Da der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung mit einem funktionalen Verständnis des Begriffes der "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" diese Eingliederung mit einer kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bereits verwirklicht sieht, muss dies auch für die von der wesentlich Beteiligten der Bw. für diese kontinuierlich erbrachten Leistungen gelten, die ihrem Inhalt nach einen zentralen Bereich der Unternehmensführung abdecken.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Bezüglich der Entlohnung wird in der Beantwortung des Fragenkataloges vom 9.4.2002 erklärt, diese erfolge anhand der Vertragsgrundlagen. Das vereinbarte Honorar würde in 14 Teilbeträgen zur Auszahlung gebracht. Gewinnausschüttungen seien im Jahre 1999 und 2000 beschlossen worden. Das Honorar sei insoferne erfolgsabhängig, als die wesentlich Beteiligte im Falle eines Gewinnes eine Tantieme erhalten könne.

Von einer laufenden Entlohnung kann somit ausgegangen werden. Bezuglich der Gewährung einer Tantieme im Falle eines Gewinnes ist zu bemerken, dass es bei leitenden Angestellten nicht unüblich ist, dass zusätzlich zu einem im Vordergrund stehenden Bezug eine Erfolgsprämie gezahlt wird.

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben wurde von der Bw. nicht dargetan. Für die Frage des Unternehmerwagnisses ist es auch nicht relevant, wer die Sozialversicherungsbeiträge trägt, zumal sich deren Höhe von vornherein abschätzen und bei der Vereinbarung der Höhe der Entlohnung berücksichtigen lässt. Weiters ist auch die zivilrechtliche Einordnung des Leistungsverhältnisses eines wesentlich Beteiligten einer Kapitalgesellschaft zu dieser, wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 irrelevant.

Dieser Sachverhalt lässt somit kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis bei der wesentlich Beteiligten erkennen.

Es ergibt sich deshalb, dass die Tätigkeit der wesentlich Beteiligten - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass die von der Bw. bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 22. März 2004